

## قياس وتحليل تكلفة الفساد الإداري والمالي دراسة تطبيقية في جامعة صلاح الدين/ عمادة كلية شؤون الطلبة

غازي عثمان محمود<sup>(١)</sup>

### الملخص

تعد ظاهرة الفساد موضوعاً حساساً وتعاني منها الدول المتقدمة والنامية، ومع ذلك أخذت العديد من الحكومات ومنها إقليم كردستان على عاتقها القيام بحملات مكثفة للحد من هذه الظاهرة ومكافحته، وعليه فإن البحث يهدف إلى قياس تكلفة ظاهرة الفساد الإداري والمالي وتحليل أسبابها لغرض دعم جهود المعنيين ومساندتهم لمكافحته، وحيث كان لمقولة الرئيس البارزاني "فإن كردستان لا يمكن أن تحمي أي إنسان متورط بالفساد" حافزاً كبيراً في إعداد هذا البحث.

### Abstract

The phenomenon of corruption is a sensitive subject that most of the developed and developing countries suffer from. Therefore, many governments worldwide including Kurdistan Region Government have conducted intensive campaigns to put an end to this phenomenon. Hence, this paper aims at measuring the administrative and financed corruption costs and analyzing the factors behind this phenomenon and supporting the effort of those who care about it. It is worth mentioning that the following speech by the president Barzani was a motivating stimulus to write this paper. 'Kurdistan will not protect anyone involved in corruption'.

---

(١) مدرس مساعد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين.

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَتُدْلُوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ لِتَأْكُلُوا فَرِيقًا مِنْ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ﴾ [البقرة: ١٨٨]

قال رسول الله (ﷺ):

إِنَّ اللَّهَ تَعَالَى يُحِبُّ أَحَدَكُمْ إِذَا عَمِلَ عَمَلًا أَنْ يُثْقَنَهُ . [رواه البيهقي]

### المقدمة:

ظاهرة الفساد (corruption) موضوع خطير، وتعاني منها كل المجتمعات المتقدمة والنامية وان ظاهرة الاختلاسات للأموال العامة قديمة جداً ويدل على ذلك القوانين الحازمة ضدها التي وضعها حمورابي قبل أكثر من آلاف السنين، والقوانين اللاحقة التي وضعها الحكام في أنحاء العالم، وجاءت الأديان السماوية لتحرم السرقة والاستحواذ وتخريب المال العام والخاص بكل أشكاله. وقد امتدت جذور الفساد حتى الأمم المتحدة ومثالها برنامج النفط مقابل الغذاء، والفساد الإداري والمالي ظاهرة نتجت عن قصور في المسائلة والاستغلال الخاطئ للموارد العامة مما يؤدي إلى انتشار الفساد.

ومع ذلك أن العديد من حكومات الدول النامية والمتقدمة، ومنها حكومة إقليم كردستان قد أخذت على عاتقها القيام بعمليات مكثفة للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي ومكافحته من خلال المؤسسات التشريعية والقضائية والإعلامية والاجتماعية والجهات الرقابية، فضلاً عن التوجيهات السديدة من السيد رئيس إقليم كردستان إلى جماهير كردستان عموماً ونحن الأكاديميين في الجامعات خصوصاً لأنها ضمن دائرة مسؤولياتنا لغرض إجراء البحوث والدراسات العلمية لكشف الأسباب الحقيقية لهذه الظاهرة ووضع المقترحات والتوصيات التي من شأنها تعزيز المحاولات الرسمية لاقتلاع جذور هذا المرض من جسم الإدارة الحكومية، لأن الدولة وموظفيها بمختلف مناصبهم ومواقعهم ما هم إلا أفراد من رحم هذا المجتمع. كما أن الفساد المالي والإداري ناتج عن فساد الضمائر والأخلاق وتقصير في أداء الواجبات من قبل كل أفراد المجتمع حكماً ومحكومين.

إلا أن الباحث يرى أن المحاسبة لم تساهم في توسيع وظيفة القياس والإفصاح عن الظواهر الضارة بالمجتمع وأبرزها تكاليف الفساد ومكافحتها وتكاليف الجرائم وتكاليف مشكلة البطالة وغيرها من المظاهر الضارة بالمجتمع واقتصاد الدولة.

ويحاول هذا البحث إلقاء الضوء على ظاهرة الفساد الإداري والمالي وأسباب مظاهره مع

بيان تكلفته محاسبيا لإحدى المرافق الحكومية العائدة لجامعة صلاح الدين- أربيل.  
منهجية البحث:

أولا. مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في عدم اهتمام الأجهزة المشرفة على المؤسسات الحكومية في إقليم كردستان- العراق ومنها مجتمع البحث بقياس تكلفة الفساد الإداري والمالي وتحليلها بهذه المؤسسات.

ثانيا. أهداف البحث: في ضوء هذه المشكلة فإن البحث يهدف إلى قياس تكلفة ظاهرة الفساد الإداري في إحدى المؤسسات لأقليم كردستان العراق.

ثالثا. أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في ضرورة الاهتمام بقياس تكلفة الفساد الإداري والمالي وتحليلها للمؤسسات الحكومية انطلاقا من أن هذا القياس والتحليل سوف يساهمان في إلقاء الضوء على ظاهرة خطيرة تعاني منها المؤسسات الحكومية في إقليم كردستان العراق وبالتالي الحد من هذه الظاهرة.

رابعا. فرضية البحث: أن قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي وتحليلها في مجتمع المبحث سوف يقدم مساهمة جوهرية للجهات المسؤولة عن مجتمع البحث في الكشف عن هذه الظاهرة، وبالتالي اتخاذ الخطوات اللازمة للحد منها.

خامسا. حدود البحث: تتعلق الحدود المكانية للبحث جامعة صلاح الدين وبالتحديد عمادة كلية شؤون الطلبة. أما الحدود الزمانية للبحث فقد اعتمدت السنة المالية ٢٠٠٦م كزمن لإجراء التطبيق عليها. هذا و اقتصر البحث على تكلفة مظاهر الفساد الإداري والمالي الآتي:

١. محاباة الأقارب والأصدقاء ( المحسوبية).
٢. الإهدار المتعمد للموارد العامة وخرق القوانين والأنظمة.
٣. سرقة المال العام.
٤. سوء استخدام الوقت.
٥. التهرب من المسؤولية.

وجاء هذا التحديد لقناعة الباحثين بأنها حالات الفساد الأكثر انتشارا في الأجهزة الإدارية الحكومية.

سادسا. أساليب جمع البيانات: اعتمد الباحث لانجاز البحث على الكتب والدوريات العلمية المختصة وقد حاول الباحث أن تكون هذه الكتب والدوريات حديثة ومعاصرة، فضلا

عن:

١. اطلاع على السجلات لمجتمع البحث.
  ٢. الزيارات الميدانية لمجتمع البحث وإجراء المقابلات الشخصية.
  ٣. الاعتماد على أوليات اللجنة التحقيقية عن مجتمع البحث.
- سابعاً. محاور البحث: ووصولاً لتحقيق هدف البحث وفرضيته يتشكل البحث من المحاور الرئيسية الآتية:

أولاً: مفهوم الفساد وتبويبه وأسبابه وآثاره.

ثانياً: مفهوم تكلفة الفساد الإداري والمالي وقياسها وعناصرها.

ثالثاً: الجانب التطبيقي للبحث.

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً: مفهوم الفساد وتبويبه وأسبابه وآثاره.

#### ١-١. مفهوم الفساد:

للفساد مفهوم واسع ينبثق من انعدام القيم الأخلاقية، وورد في موسوعة العلوم الاجتماعية الفساد بأنه "استخدام السلطة أو النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة" (ستاورت، ١٩٩٩، ص ١٦) ويشتمل ذلك بوضوح على أنواع الرشوة جميعها، والابتزاز، ويشتمل أيضاً أنواعاً أخرى من ارتكاب الأعمال المحظورة التي يستطيع المسؤول العمومي القيام بها بمفرده مثل الاحتيال، والاختلاس، ويعرف البنك الدولي الفساد بتعريف آخر على أنه "استغلال المنصب العام بغرض تحقيق المنافع الشخصية". (سويد، ٢٠٠٦، ص ٢)

وعلى وفق هذا التعريف فإن الفساد يشمل استغلالاً غير مشروع للسلطات والصلاحيات الممنوحة للموظف العام أو للشخص المسؤول، سواء كان صغيراً أو كبيراً، ومن ذلك مثلاً استغلال النفوذ، ابتزاز الآخرين عن طرق استخدام السلطات التي يملكها المسؤول، استغلال الأموال العامة أو السيطرة عليها واختلاسها أو استعمالها لغير الأوجه التي أعدت لها، الاستفادة من أموال الدولة بغير وجه حق مخالفاً للقوانين والتعليمات، أو إشاعة جو الوساطة والمحسوبية وحماية الأقارب والأزلام من القوانين والعقوبات وتعيينهم بمناصب أكبر من مؤهلاتهم وقدراتهم وإمكاناتهم الشخصية وخبراتهم.

#### ٢-١. تبويبات الفساد:

إن إدراك مفهوم الفساد أو معرفته بحد ذاته لا يفيد القارئ ما لم تبوب هذه الظاهرة لمساعدة جهود المعنيين بمكافحة الفساد، بناءً على ذلك يمكن تبويب الفساد كالآتي:

#### ١-٢-١. مستويات الفساد:

يُميز المختصون بين مستويين للفساد الإداري، هما: (الذهبي، ٢٠٠٦، ص ٤)

١. الفساد الأكبر: يتمثل بقيام بعض القادة السياسيين وكبار المسؤولين بتخصيص الأموال العامة للاستخدام الخاص وكذلك اختلاس الأموال وتلقي الرشاوى، وإبرام العقود والصفقات التي يكون رأسمالها من مقدرات الدولة مقابل تحويل أرصدة منافعها إلى جيوب هؤلاء المسؤولين والقادة.

٢. الفساد الأصغر: يحدث هذا النوع من الفساد في حالة قيام موظف بقبول الوساطة أو طلب رشوة أو ابتزاز لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامة، وتحقيق أرباح مخالفاً للأنظمة والقوانين النافذة، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استغلال الوظيفة العامة من دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بسرقة أموال الدولة مباشرة (الاختلاس) أو بتعيين الأقارب.

#### ١-٢-٢. أنواع الفساد:

فيما يصنف باحثون آخرون الفساد بحسب انتشاره إلى: (وتوت، ٢٠٠٥ ص ١)

١. فساد دولي: إن ظاهرة الفساد تأخذ أبعاداً واسعة وكبيرة وتصل إلى نطاق عالمي، وتصل الأمور أن تترابط الشركات المحلية والدولية بالدولة والقيادة السياسية بشكل منافع ذاتية متبادلة يصعب الفصل بينهما، لهذا فهو الأخطر وعلى مدى واسع.

٢. فساد محلي: يقصد به ما ينتشر من مظاهر الفساد داخل البلد الواحد، ولا ينأى عن كونه فساد صغار الموظفين والأفراد ذوي المناصب الصغيرة في المجتمع عادةً، ممن لا يرتبطون في مخالفاتهم بشركات أجنبية تابعة لدول أخرى.

#### ١-٢-٣. أقسام الفساد:

و تقسم إلى قسمين، هما: (المصدر نفسه)

١. فساد القطاع العام: إن القطاع العام مرتع خصب للانحرافات الإدارية والسرقات المالية، والمسؤولون يستغلون المواقع من أجل أهداف لا علاقة لها بأن تربح المنشآت والشركات العامة، أو تخسر ما دامت الدولة هي المالك الوحيد القادر على تعويض الخسائر وتغطية السرقات بل وربما التستر على فساد الكبار أحياناً.

٢. فساد القطاع الخاص: يتمثل هذا النوع من الفساد عندما يقوم التجار في القطاع الخاص بإعطاء الرشاوى للمسؤولين أو الموظفين لتقليص فرص المنافسة في المشاريع أو عدم إعطاء إجازة أو تراخيص للمنافسين حتى لا يدخلوا السوق، بينما المستثمر الراشي يُحمل ما دفعه على سعر السلعة أو الخدمة ليدفع المستهلك النهائي الذي يحصل في الوقت نفسه على سلعة أو خدمة غير جيدة يتضمن سعرها "تكلفة الفساد".

١-٢-٤. أنماط الفساد:

والفساد من حيث أنماطه يشمل: (الشيخ داود، ٢٠٠٣، ص ٣٠)

١. الفساد الاقتصادي: ما تقوم به شبكات الجريمة المنظمة "مافيا" إذ تتم عمليات غسل الأموال القذرة في أنشطة مشروعة مثل السياحة والفنادق والمصارف وينعكس هذا النوع من الفساد سلباً على التنمية ويهدد منابع الاستثمار.

٢. الفساد الاجتماعي: هي الفضائح الأخلاقية التي يقوم بها كبار المسؤولين وخاصة الفضائح الجنسية إذ أنهم يتمتعون بالأموال التي سرقوها أو التي تم الحصول عليها بطريقة غير شرعية من الشعب ويستخدمونها في المجالات المحرمة. وخاصة مع الطبقات الفقيرة.

٣. الفساد القضائي: هذا النوع من الفساد يبدأ من المرحلة الأولى في فساد جهاز الشرطة ومنذ مراحل التحقيق الأولى حتى المراحل الأخيرة في القضاء.

٤. الفساد السياسي: (المترادف للقوة التعسفية) أي بمعنى استخدام القوة لتحقيق غرض يختلف عن الغرض الذي على أساسه منح هذه القوة التي يطلق عليها (Abuse of power)، أو ممارسة السلطة الرسمية تحت ستار القانون، إلا أن الغرض من هذه الممارسة ليس لصالح العام وإنما لتحقيق المصلحة الخاصة للقائم بهذه الممارسة.

٥. الفساد الثقافي والإعلامي: يحدث عندما تقوم بعض الأطراف أو الأشخاص بتضليل وتشويش أو خلط بين مفهومي الإرهاب والمقاومة أو التزوير أو التلاعب بالمعلومات الصحيحة.

٦. الفساد الإداري والمالي: تعد من أهم أنماط ظاهرة الفساد على مدى التاريخ، ولكي نتعرف على نمط الفساد الإداري والمالي (ويأخذ الموضوع مداه) لابد من أن نطرح التساؤل الآتي: - أين يكمن الفساد الإداري والمالي؟ وما هو تعريفه. وفي الجواب نقول

أن الفساد الإداري والمالي يكمن في أداء الوظيفة العامة وممارستها "الموظف العام" الذي يعرف على أنه "كل من يعمل في خدمة إحدى المؤسسات العامة بصفة دائمية أو تعاقدية ووفق أحكام تأسيسها ولوائحها بهدف تحقيق أهداف المصلحة العامة لا غير". (المصدر نفسه، ص ٩) وعليه فإن تصرف الموظف العام داخل المؤسسات العامة طبقاً للتعريف أعلاه يعد سلوكاً أخلاقياً (Ethical) طالماً طابق التطبيق، أما بخلافه يعد سلوكاً لا أخلاقياً (Unethical) للموظف العام إذ يخالف الواجب الرسمي بسبب المصلحة الشخصية مثل (العائلة، القرابة، الصداقة) أو الاستفادة المادية، أو استغلال المركز العام ومخالفة التعليمات لغرض ممارسة النفوذ والتأثير الشخصي والذي يدفع هذا السلوك إلى استعمال الرشوة لمنع العدالة أو أحقية شخص معين في مركز معين، كذلك يشمل سوء استخدام المال العام مثل التوزيع غير القانوني للموارد والأموال من أجل الاستفادة الخاصة، فضلاً عن ذلك أن هذا السلوك يترافق مع ضعف "المساءلة" الحقيقية وضعف "الشفافية" لأعمال الدولة من حيث الإفصاح عنها ومنح صلاحيات كبرى للموظفين العموميين، فضلاً عن ذلك يعد انخفاض الدخل للموظفين بما لا يتناسب مع ظروفهم المعيشية سبباً إلى استخدامهم الصلاحيات "بسلوك غير أخلاقي" يجعلهم باستغلال تلك الصلاحيات لتحقيق المنافع الشخصية التي تفسر على أنها فساد إداري ومالي.

ومن هنا أن الفساد الإداري والمالي تحديداً يرتكز على أن هذه المؤسسات لا تؤدي دورها على نحو المطلوب سواء كان أداء الموظف ضعيفاً أو ناتج عن إهمال جسيم، بقصد تحقيق مكاسب مادية فهو إساءة استعمال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاص. (الباشا، ٢٠٠٥، ص ٧-٨) ومع أن الفساد الإداري والمالي ظاهرة عالمية تعاني منها أغلبية دول العالم المتطورة منها والنامية، إلا أن ذلك لا يعني أن كل الموظفين الحكوميين فاسدون وسيئون، إذ على العكس من ذلك فهناك قطاع كبير من الموظفين الأمناء وعدد قليل على غير ذلك. (إبراهيم، ٢٠٠٦، ص ٧).

من خلال ما تقدم في مفهوم الفساد الإداري والمالي سنبدأ بتناول أشكاله المتمثلة بما يأتي: ([www.alnzaha.net/ar/node/223](http://www.alnzaha.net/ar/node/223)) و (محمود، ٢٠٠٥، ص ٤)

١. استغلال المنصب العام: عندما يقوم المسؤولون باستغلال مناصبهم العليا لتحقيق مكاسب مادية، وهؤلاء يتحولون بمرور الزمن إلى رجال الأعمال أو أصحاب الشركات إلى

جانب كونهم موظفين حكوميين، إذ يهتمون دائماً بالبحث عن طرق وأساليب لزيادة حجم ثرواتهم الخاصة على حساب الاهتمام ببرامج التنمية وتحقيق قدر من الرفاه الاجتماعي لشعوبهم.

ب. مخالفة قانون الخدمة المدنية: تتمثل في قيام العديد من المسؤولين وأصحاب المناصب العليا بالتعيينات العشوائية في أجهزة السلطة من دون حاجة حقيقية، فضلاً عن تعيين أفراد في وظائف من دون مؤهلات مما يؤدي إلى إهدار المال العام وترهل الجهاز الإداري وتضخمه وضعف الأداء العام. (كلاب، وآخرون، ٢٠٠٦، ص٣)

ت. الاعتداء على المال العام: وهذا ما يقوم به السلوك الفاسد من المسؤولين والموظفين الحكوميين، بالاستيلاء على بعض الممتلكات والأموال العامة عن طريق التزوير في الأوراق الرسمية أو استئجارها لفترة زمنية بمبالغ زهيدة.

ث. تهريب الأموال: عندما يقوم المسؤولون الحكوميون في الدول النامية بتهريب الأموال التي حصلوا عليها بطرق غير قانونية وغير شرعية إلى المصارف والأسواق المالية في الدول الأجنبية لاستثمارها في المجالات المختلفة، ويسوغ هؤلاء المسؤولون هذا السلوك الفاسد لتأمين معيشتهم في حال استبعادهم من السلطة مستقبلاً أو خوفاً للتحولات السياسية.

ج. المحسوبية: وهي شكل من أشكال الفساد عند تفضيل الأقارب والولاءات التقليدية الضيقة من العشائرية والمنطقية والحزبية في تسليم المناصب بحيث يتم تقريب الجماعات واستبعاد أخرى مما يؤدي إلى حدوث السخط العام بسبب ذلك التمييز مما يؤثر على الوحدة الوطنية وتلاحم المجتمع بسبب إعطاء حق من يستحق والى من لا يستحق، وبذلك يشغل المناصب غير المؤهلين وغير الكفوئين.

ح. سوء استخدام الوقت: يتمثل في عدم احترام أوقات العمل ومواعيده في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف والمجلات واستقبال الزوار والانتقال من وحدة إلى أخرى، والامتناع عن أداء العمل من قبل الموظفين الإداريين وعدم متابعة المسؤولين ذلك، ما يؤدي إلى عدم التزام الموظفين بالدوام الرسمي وما يصاحبه من ظاهرة الإهمال في إنجاز الأعمال وكذلك التهرب من المسؤولية وسوء استخدام وقت العمل من قبل الموظفين.

بناءً على النقاط أعلاه الخاصة بأشكال الفساد وصوره يمكن القول إن الرقابة الضعيفة والميراث من السلطوية يعدان عنصري خطيرين جداً بالنسبة لتغذية الفساد الإداري والمالي



وانتعاشه في أي بلد وخاصة البلدان النامية.

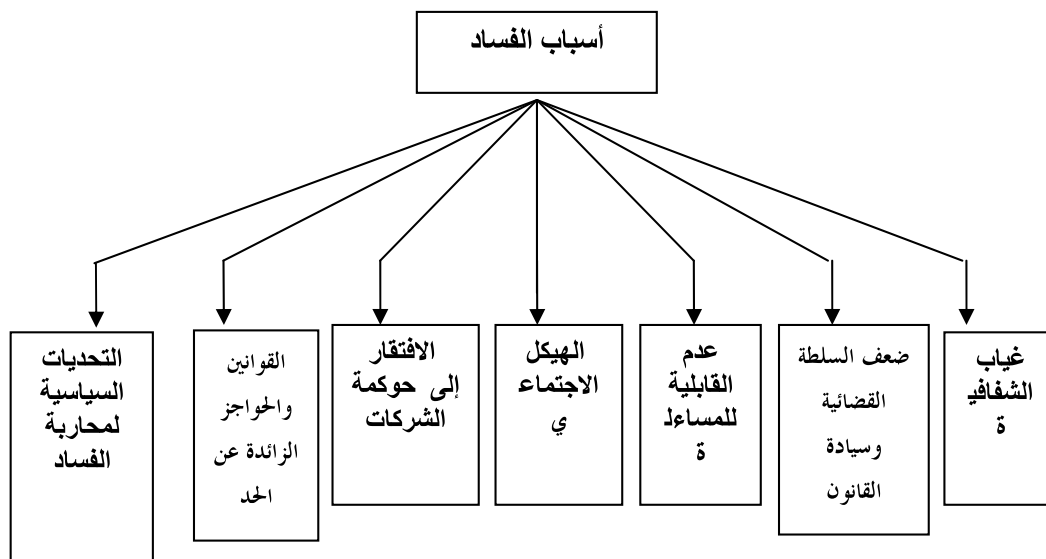
٣-١: أسباب الفساد وأثاره.

١-٣-١. أسباب الفساد:

- هناك العديد من الأسباب يمكن إرجاع الفساد المالي والإداري إليها ويمكن تحديد هذه الأسباب بإيجاز كالآتي: (محمد، ٢٠٠٦، ص٤)
١. ضعف السلطة القضائية وسيادة قانون الدولة، واستحداث قوانين أو الغاؤها أو سياسات تتحقق عن طريقها مكاسب مباشرة للمسؤولين في الجهاز الحكومي .
  ٢. ضعف دور الحوكمة<sup>(\*)</sup> (الدوائر المؤسسية) للتفرقة بين الصلاحيات وتحديد حدودها.
  ٣. غياب الشفافية.
  ٤. تمتع المسؤولين الحكوميين بحرية واسعة في التصرف وبقليل من الخضوع للمساءلة، فهؤلاء يستغلون مناصبهم لتحقيق مكاسب شخصية عن طريق استغلال الصلاحيات المخولة لهم أو قبول الرشاوى من المواطنين نظير حصولهم على امتيازات و استثناءات.
  ٥. التوسعات الكبيرة من أجهزة الدولة، وتعين أعداد كبيرة في المرافق العامة الذي له اثر كبير على حياة المجتمع فيما يتعلق بتوزيع السلع والخدمات، وكلما اتسع القطاع الحكومي وكلما ازداد عدد الأفراد فيها ازداد الميل نحو الفساد وهذا ما يؤدي إلى بيروقراطية ذات توجهات تعني بالتوزيع لا بالإنتاج. (الربيعي، ٢٠٠٤، ص٤٨)
  ٦. احتفاظ الدولة بثروة هائلة من المنشآت والممتلكات والموارد الطبيعية، وإضفاء المشروعية على سلطتها على المؤسسات الخدمية، حتى لو كانت خاصة، مما يعطي المسؤولين الحكوميين سلطات استثنائية، و تكون هذا فرصة كبيرة أمام السلوك الفاسد لنهب الثروات العامة.
  ٧. غياب في الرقابة على جداول توزيع التخصيصات وأساليب الإنفاق.

<sup>\*</sup> الحوكمة تعني "النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية".

هذا وتؤكد الدراسة التي قام بها مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) مجموعة من الأسباب التي تؤدي إلى الفساد من منطقة الشرق الأوسط والمخطط الآتي يوضح هذه الأسباب.



المصدر: (سليمان، ٢٠٠٦، ص ٣٤)

### ٢-٣-١: اثار الفساد:

- للفساد آثار مدمرة ويمكن إجمال أهم الآثار في الآتي: (محمود، ٢٠٠٥، ص ٦)
١. يؤدي الفساد إلى ضعف جودة البنية الأساسية والخدمات العامة ويدفع النفوس الضعيفة للحصول على الربح غير المشروع عن طريق اختلاس المال العام بدلاً من المشاركة في الأنشطة الإنتاجية، فضلاً عن إقلال روح المبادرة والابتكار ويضعف الجهود لتقديم الخدمات.
  ٢. يؤدي الفساد إلى زيادة في الإنفاق الحكومي وتبذير الأموال العامة، بما يؤثر في تقليل الإنفاق على الخدمات العامة.

٣. يؤثر الفساد في ضعف العدالة في التوزيع وتخصيص الموارد مما يسهم في التوزيع الأكثر لصالح الأكثر قوة ممن يتحكم بالسلطة. فضلاً عن توسيع الفجوة بين الطبقات في المجتمع، ويؤثر بشكل مباشر في الشريحة الفقيرة من المجتمع.
٤. يؤدي الفساد إلى أضعاف دور القيادات الإدارية الرسمية داخل الجهاز الإداري.

ثانياً: مفهوم تكلفة الفساد الإداري والمالي وقياسها وعناصرها:

٢-١: مفهوم تكلفة الفساد المالي والإداري وقياسها:

ان مصطلح الكلفة كإطار عام يرتبط مع مصطلح التضحية، ان عرف "AICPA" الكلفة بأنها "سعر التبادل، التضحية لضمان المنفعة". (السيدية: ٢٠٠١، ٥٣) هذا التعريف يبين خاصية الكلفة على انها تضحية اقتصادية بمواردها لتحقيق هدف ما، وقد اضاف آخرون الى ذلك تحديد وحدة قياس هذه الكلفة ان عرفوها بأنها " التضحية التي يتحملها المشروع في مقابل الحصول على منفعة معينة والتي يمكن قياسها بوحدة النقد، ومرتبطة ارتباطاً مباشراً بسلعة أو خدمة معينة". (عطية وباعشوق: ١٩٨١، ٢٦)

يتضح من التعريفين ان الكلفة ترتبط بالحصول على منفعة او خدمة معينة، وبعبارة أخرى يرتبط بمفهوم الخسارة او الضياع، وإذا كانت هذه الخسارة او الضياع نتيجة سوء استخدام النفقات العامة فعندها تعد من قبيل تكلفة الفساد، وبالتالي يمكن تعريف تكلفة الفساد بأنها "تضحية اقتصادية بجزء من موارد الوحدة الاقتصادية ولا تقابلها خدمة او منفعة، والتي تحدث نتيجة سوء استخدام السلطة والاموال العامة لأغراض شخصية".

وللفساد مشاكل متعددة الجوانب (قانونية، اجتماعية، اقتصادية، إدارية ومحاسبية) وعلى الرغم من تبويب وفصل عناصر هذه المشكلة عند الدراسة الشمولية بعدها محصلة لظاهرة واحدة هو الفساد، لكن من الملاحظ ان الدراسات السابقة التي انجزت في هذا المجال كانت قد ركزت بالدرجة الاولى على الآثار القانونية والاقتصادية، اما الآثار الادارية والمحاسبية فتم التعرض لها بشكل عام، ولعل اسباب ذلك تكمن في الاسباب الذي ذكرناه اعلاه في (١-٣-١) اولا، ونقص او شحة البيانات والاحصاءات الرسمية المتعلقة بالاموال التي تهدرها وتفسدها المؤسسات الحكومية ثانياً.

هذا وتكمن اهمية القياس المحاسبي، بان الاشياء او الاحداث التي لا يمكن قياسه لا يمكن معرفة الشيء عنه (Most: 1977: 151) هذا وقد تطورت عملية القياس من الناحية

العلمية، اذ ينسب التعريف العلمي المحدد لعملية القياس- بشكل عام- الى (Campel) الذي عرف القياس بشكل عام "في قرن الاعداد بالاشياء للتعبير عن خواصها وذلك وفقاً للقواعد الطبيعية، حيث يتم اكتشافها أما بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة". (مطر، ٢٠٠٤، ١١١)، ولكن (Steven) قد اضاف بعدا رياضيا الى تعريف عملية القياس وعرفه "بانه يمثل تخصيص رقمي للاشياء او الاحداث او الاشياء المختارة" (Belkaoui: 2000: 37)

أما اكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس كما ورد في تقرير لجمعية المحاسبين الأميركية (A. A. A) "يتمثل القياس: في قرن الاعداد باحداث المنشاة الماضية، والجارية، والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية او جارية، وبموجب قواعد محددة". (الشيرازي، ١٩٩٠، ص ٨٥)

وعند التمعن في تكاليف الفساد المالي والاداري، نلاحظ انه لا تخرج عن دائرة القياس المحاسبي كما ورد في التعريف الاخير، وتحديدًا عند تطبيقها على قياس تكاليف الفساد، بالاستعانة باساليب المحاسبية المختلفة منها: (مطر، وآخرون، ص ١٠٠)

أ. اسلوب القياس المباشر: بموجب هذا الاسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية بقيمة خاصة محل القياس مباشرة من دون الحاجة الى ما يعرف بعملية الاحتساب، والمبينة اصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. (الحيالي، ٢٠٠٧، ٣٦)

ب. اسلوب القياس الغير المباشر: وهي القياسات التي تعتمد على قياس كميتين او اكثر، وهي تعتمد على معرفة العلاقات بين الخصائص الاساسية، والمبينة على اثباتات التجريبية للنظرية بايجاد علاقة بين خاصية معينة مع خواص اخرى، ويمكن تنفيذ العمليات الرياضية على الارقام من قبل القياسات غير المباشرة، وعندما يصعب على المحاسب قياس قيمة الحدث او الشيء المراد قياسه بطريقة مباشرة فلا بد من قياسه بطريقة غير مباشرة. (Kam: 1986:337)

ج. اسلوب القياس التحكيمي: ان هذا الاسلوب يشبه اسلوب القياس غير المباشر ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في تواجد قواعد موضوعية تحكم اساليب القياس غير المباشرة، فان اسلوب القياس التحكيمي يفتقر الى مثل هذه القواعد الموضوعية مما يجعلها عرضة لاثار التحيز الناتج عن التقديرات او الاحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وان من

مسوغات هذا الأسلوب هي عدم وجود قواعد منطقية يعتمد عليها في خطوات عملية القياس. (مطر، ٢٠٠٤، ١٢٤)

ويتوقف اختيار احد هذه الانواع الثلاثة على الغاية من عملية القياس نفسها، ويمكن الاستعانة بالعوامل الآتية في اختيار أسلوب القياس الملائم لقياس تكلفة الفساد وتحديد ما ومنها:

- تحديد مصدر الفساد.
- مدى امكانية تحديد المسؤولية عن نشؤ الفساد.
- اثر العوامل الخارجية لنشؤ ظاهرة الفساد.
- التشريعات والتعليمات المالية النافذة.

بناء على ما سبق يرى الباحث ان مشكلة قياس تكاليف الفساد بشكل عام احدي المشكلات التي لم يلفت الفكر المحاسبي المعاصر، النظر فيها لصعوبات قياسها، وان صعوبات قياس تكلفة الفساد يجب الا تحول من دون تطبيق عملية القياس، وان كانت نتائج هذا القياس تقريبية لان استخدام المقاييس التقريبية هي أفضل بكثير من عدم القياس نهائيا. فضلا عن ذلك فيجب الا تكون هذه الصعوبات مسوغاً للاهمال في مجال البحث العلمي لتطوير المجالات المحاسبية، وتوفير الحد الأدنى من الاتفاق على بعض المجالات التي يمكن اخضاعها لعملية التحديد والقياس النقدي مثل (قياس تكلفة المحسوبة، والاهدار المتعمد للمال العام، وسرقة المال العام، والوقت الضائع)، التي تتحملها الوحدة الاقتصادية.

٢-٢: عناصر تكلفة الفساد الإداري والمالي: ما هي التكلفة الناتجة عن ممارسة الفساد، التي تؤثر في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية في المرافق الحكومية، ولغرض تحديد تكلفة الفساد الإداري والمالي وقياسها التي تتحملها ميزانية الدولة، وعلى ذلك يجب تحديد عناصر هذه التكاليف وهذه العناصر في معظم أنواع الفساد وأشكاله وتنحصر في الآتي: (سعيد، ٢٠٠٧، ٥٨)

١. ارتفاع تكلفة المعاملات: يتمثل أكثر الآثار وضوحاً في الارتفاع المباشر الذي يطرأ على تكاليف المعاملات، وفي نهاية الأمر يتحمل المجتمع هذه التكاليف. غير أن هذه الزيادة في التكلفة لا تعد بأي حال من الأحوال الجانب الأكثر جدية بين الجوانب الأخرى فعندما يكون احتمال الحصول على مكاسب شخصية عنصراً من العناصر، يتحول سريعاً ليحتل مكانة العنصر الأوحده المهم في المعاملة، مع إزاحة عناصر التكلفة والنوعية

وموعد التوريد وكيفية كل الاعتبارات القانونية الأخرى جانباً عند الموافقة على منح العقود. وينتج عن ذلك اختيار موردين غير مناسبين أو مقاولين غير ملائمين فضلاً عن شراء السلع غير المناسبة. (ستاورت، ١٩٩٩، ص ١٧)

٢. انخفاض القدرة التنافسية: أكد تقرير نشرته IMD (Ministry Development International) في إبريل ٢٠٠١ العلاقة الوثيقة بين الفساد والقدرة التنافسية للاقتصاد، وتشير الدراسة بكل بساطة إلى أن الفساد بالاشتراك مع عوامل أخرى يقلل من قدرة الدولة على تأسيس قدرتها التنافسية والمحافظة عليها. كما تشير الدراسة إلى أن الفساد له تكلفة، وإن العجز عن المنافسة يدخل ضمن هذه التكلفة.

٣. تركيز على الثروة: إن التركيز على الثروة فكرة قديمة في التراث البشري، وهذا التوجيه نجده في تأصيل مبدأ "المساءلة" في الإسلام وفي خلافة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) إذ اشتهر عنه بالإحاطة المباشرة بشؤون الرعية ومتابعة الولاية، فقد استحدث مبدأ "من أين لك هذا" كما عرف عن علي بن أبي طالب (رضي الله عنه) وجهة محاسبية للولاية، والتركيز على الحقوق العامة وحقوق الأفراد. (هيجان، ٢٠٠٣، ص ٧٠) وبذلك يمكن قياس تكلفة الفساد من تركيزه للثروة في أيدي فئة تجيد أكثر من غيرها استغلال الأنشطة التي لا تتسم بالشفافية. أما الشفافية في السوق فإنها تضع أسس التوزيع المتساوي للثروة وتضع نظاماً يجعل المبادرات الفردية تحل محل النفوذ الفردي.

٤. إشاعة روح اليأس في المجتمع: فاستغلال المسؤول العمومي السلطة المسندة إليه رسمياً أو صلاحياته الرسمية أو ما يقتزن بها من إمكانيات بصورة غير مشروعة لإرضاء مصلحته الخاصة أو مصلحة أطراف ثالثة أو قيامه بأفعال أخرى تهيئ ظروفًا مواتية لارتكاب أفعال فساد أو لإخفاء تلك الأفعال أو تيسيرها، فضلاً عن الفساد المالي تنتشر فيها ظاهرة الفساد الإداري الحكومي المتمثل في اتخاذ قرارات عامة ليست في مصلحة المواطنين ولا تنسجم مع رغباتهم، بذلك هذه التصرفات غير اللائقة تؤدي إلى إشاعة روح اليأس بين المواطنين في المجتمع، ويتفق علماء الاجتماع على أنه كلما ضعف الأمل انخفضت المبادرة، وعندما تنخفض المبادرة يقل الجهد، وعندما يقل الجهد يقل الانجاز ومن دون انجاز يتوارث أفراد المجتمع الإحباط واليأس جيلاً بعد جيل. (المعموري، ٢٠٠٦، ص ١٩)

### ثالثاً: الجانب التطبيقي للبحث:

بعد الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالمصروفات الواردة في المستندات والسجلات المحاسبية والمركز المالي والمسح الميداني لمجتمع البحث، قام الباحث بتحليل هذه البيانات والمعلومات محاسبياً وعرضها لغرض قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي المتكبدة التي لا يقابلها أية سلعة أو خدمة سواء كانت حاضرة أو مستقبلية. وركز الباحث بحثه على دراسة مظاهر الفساد الإداري المنتشرة في الأجهزة الإدارية الحكومية بشكل عام وفي مجتمع البحث على وجه الخصوص وكما ذكرنا في حدود البحث، هذا وقد شملت الدراسة المحاور الفرعية الآتية:

#### ٣-١: التعريف بعينة البحث وأسباب الاختيار:

تعد عمادة كلية شؤون الطلبة مؤسسة خدمية ذات نفع عام ولها شخصية معنوية وتتمتع بجميع الحقوق والامتيازات التي يتمتع بها الأشخاص المعنويون ذوات النفع العام. تأسست عمادة شؤون الطلبة بموجب الأمر الجامعي ١١٩٢/١/١ المؤرخ في ٢٠٠٥/٢/١ الصادرة من رئاسة جامعة صلاح الدين-اربيل، وذلك استناداً إلى القرار ذي الرقم (١٠) محضر الاجتماع (الثالث) للجنة الاستشارية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في ٢٠٠٤/١٢/١. إن هدف الكلية إلى تنظيم الأقسام الداخلية وإعدادها والإشراف عليها وتقديم الخدمات والاحتياجات الأساسية للطلاب الوافدين من خارج مدينة أربيل أو من خارج الإقليم. وأدناه الأقسام والوحدات التي يرتبط فيها مسؤولي هذه الوحدات والأقسام مباشرة بعميد الكلية الذي يتولى مهمة إدارة العمادة وعلى وفق الصلاحيات المخولة له:

- مكتب العميد: المهام والأعمال الرئيسة لمكتب العميد تتمثل في استقبال زائري العمادة وتقديم البريد للسيد عميد الكلية فضلاً عن تسجيل الكتب الصادرة والواردة السرية وحفظها والأعمال الأخرى ما يتعلق بمكتب العميد.
- مكتب م. العميد: يرتبط م. العميد للشؤون الإدارية والمالية بالعميد مباشرة ومسؤول عن كل الأعمال الإدارية في عمادة الكلية على وفق الصلاحيات المناطة به.
- وحدة الأفراد (الذاتية): تقوم هذه الوحدة الإدارية بمتابعة شؤون الموظفين (الدائمين والمؤقتين) المستخدمين بدءاً من يوم تعيينهم لغاية إحالتهم إلى التقاعد، وكذلك تشرف على شعبة الصادرة والواردة (الأرشيف)، الكومبيوتر، البدالة، الاستعلامات.

- وحدة الحسابات: تختص وحدة الحسابات بإجراء كل الأمور المالية لعمادة الكلية من خلال تطبيق النظام المحاسبي الحكومي، وعلى أساس اللا مركزي وكالآتي:
  - إعداد قوائم الرواتب الشهرية للموظفين (الدائمين والمؤقتين) المستخدمين في عمادة الكلية والأقسام الداخلية وقوائم المكافآت الشهرية لبعض الموظفين وكذلك إعداد قوائم الساعات الإضافية للموظفين الذين يعملون بعد الدوام الرسمي.
  - إعداد كل المستندات المالية وتسجيل كل الإجراءات المالية اليومية في السجلات المالية، وكذلك إعداد موازين المراجعة الشهرية والختمية والكشوفات المرفقة بها، ومتابعة الشؤون المالية الخاصة بالكلية لدى رئاسة الجامعة ووزارة التعليم العالي ولدى المديرية العامة للمالية.
- وحدة التدقيق: هذه الوحدة مرتبطة مباشرة بعمادة الكلية ولها دور رئيس في مراقبة الإدارة والشؤون المالية في الكلية.
- التجهيزات: يقع على عاتق هذه الوحدة توفير كافة المستلزمات الخاصة بعمادة الكلية والأقسام الداخلية وكذلك تدوينها (الإدخال والإخراج) في السجلات المخزنية وكذلك القيام بمتابعة الأثاث والتجهيزات والمعدات سنوياً ومقارنتها بما هو مثبت في سجلات الوحدة.
- الشؤون الفنية: تقوم هذه الوحدة بتوفير مستلزمات التنظيف ومتابعة القائمين على تنظيف عمادة الكلية، وكذلك توفير مستلزمات المياه والمجاري والكهرباء وكذلك أعمال النجارة والبناء داخل العمادة والأقسام الداخلية، ومتابعة إصلاح الخلل الذي يحصل فيها بأسرع وقت ممكن.
- وحدة السيارات: وهي الوحدة المشرفة على كل السيارات العائدة لعمادة الكلية من حيث كافة الإصلاحات و تزويدهم بالوقود والزيوت.....الخ.
- وحدة الأقسام الداخلية: وهي الوحدة المشرفة على مشرفي الأقسام الداخلية جميعها.

وتم اختيار هذه الكلية لتكون عينة البحث للأسباب الآتية:

١. تعد الكلية من الوحدات الخدمية للدولة التي تقدم خدمات أساسية للطلاب الخارجيين وإتاحة جو ملائم لمحل سكنهم، فإنها تحتاج العناية الكافية لتلبية هذه الخدمات.



٢. تتسم الكلية بالتوسع الكبير من حيث فتح الأقسام الداخلية في السنوات الدراسية ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ٢٠٠٦-٢٠٠٧ وتعين أعداد كبيرة من الموظفين الإداريين (الفنيين، المشرفين، الحراس، المنظفين) سواء كانت على الملاك الدائم أو المؤقت.
٣. تكرار تظاهرات الطلبة واحتجاجاتهم وذلك لعدم رضاهم عن الخدمات التي تقدمها الكلية إلى الأقسام الداخلية بشكل مطلوب.
٤. ورود العديد من الشكاوي إلى رئاسة الجامعة مرفوعة من قبل بعض الموظفين وتناولت هذه الشكاوي الموضوعات الآتية:
  - أ. عدم التزام الموظفين بالدوام الرسمي وحضور كثير منهم في وقت متأخر وترك الدوام في وقت مبكر، وبعض منهم لا يداوم بتاتا أو يداوم بشكل متقطع، ورواتبهم مصروفة بشكل اعتيادي.
  - ب. قيام العديد من المسؤولين بتعين أقرانهم بصورة عشوائية من دون حاجة حقيقية إلى خدماتهم.
  - ج. الزيادة في الإنفاق الحكومي وتبذير الأموال العامة من غير تحقيق الخدمات العامة بشكل مطلوب.
  - د. افتقار عمادة الكلية إلى الكادر الاختصاصي في المجال المالي والإداري وهذا ما أدى إلى خرق القوانين الإدارية والتعليمات المالية وإهدار المتعمد وتبذير الأموال العامة. مما اضطر السيد رئيس الجامعة إلى تشكيل مجلس تحقيقي بموجب الأمر الجامعي ذي الرقم ٦/س/٣٧ في ١٣/١/٢٠٠٧ للتحقيق في المشاكل الموجودة في مجتمع البحث.
- ٣-٢. تحليل عناصر الاستخدامات (المصروفات) لعينة البحث:

يعتمد النظام المحاسبي المطبق في الكلية على التصنيفات التي جاءت في النظام المحاسبي الحكومي الذي يصنف المصروفات- الاستخدامات - بحسب التجانس ويتفرع منها حسابات فرعية وتحليلية، ويمكن تصنيف هذه العناصر حسب الفصول وكما جاء به دليل النظام كآلاتي:

### الفصل الأول. نفقات الأفراد العاملين:

تشمل هذا الحساب كلفة الرواتب والأجور المدفوعة نقدا للموظفين سواء كانوا "على ملاك الدائم أو على الملاك المؤقت أو المتعاقدين" في عمادة الكلية، وبلغت نسبة هذا العنصر إلى العناصر الأخرى (٦٧٣٪) وموزعة في الجدول (٣) كالآتي:

جدول (٣) بتفاصيل نفقات الأفراد العاملين

| معدل راتب الموظف<br>للسنة (دينار) | معدل عدد<br>الموظفين في<br>السنة | المبلغ الإجمالي<br>(دينار) | اسم الحساب                | الحساب |   |   |
|-----------------------------------|----------------------------------|----------------------------|---------------------------|--------|---|---|
|                                   |                                  |                            |                           | ن      | م | ف |
| ١٦٤٥٩٩٠                           | ٥٢٠                              | ٨٥٥٩١٤٩٠٠                  | رواتب الموظفين (الدائمين) | ١      | ١ | ١ |
| ١٢٦٩٨٥٣                           | ٢٣٨                              | ٣٠٢٢٥٠٠٠                   | رواتب الموظفين (المؤقتين) | ٢      | ١ | ١ |
| انهي خدمته في ٣/٧                 | ١                                | ٥٩٧٠٠٠                     | رواتب الموظفين (العقود)   | ٣      | ١ | ١ |
|                                   |                                  | ٥٩٢٤٩٠٠٠                   | المكافآت التشجيعية        | ١      | ٣ | ١ |
|                                   |                                  | ١٢١٧٩٨٥٩٠٠                 | التكلفة الإجمالية         |        |   |   |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في كشف المصروفات وقوائم الرواتب لمجتمع البحث لعام ٢٠٠٦.

### الفصل الثاني. المستلزمات الخدمية:

ويمثل هذا الحساب كلفة الخدمات (المصاريف) المختلفة، وبلغت نسبة هذا العنصر إلى العناصر الأخرى (٣،٥٪) وبكلف إجمالية ٩٥٤٩٠٣٧٥ دينار.

### الفصل الثالث. المستلزمات السلعية:

ويمثل هذا الحساب كلفة المواد المختلفة الضرورية لتسهيل العمليات الخدمية، وبلغت نسبة هذا العنصر إلى العناصر الأخرى (٤،٥٪) وبكلف إجمالية ٩٩٣٤٢٠٥٠ ديناراً.

### الفصل الرابع. صيانة الموجودات:

وهي تكلفة تلك الخدمات التي تتحملها عمادة الكلية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للموجودات الثابتة، وبلغت نسبة هذا العنصر إلى العناصر الأخرى (٨،١٠٪) وبكلف إجمالية ١٩٤٣٨٠٥٢٥ ديناراً.

### الفصل الخامس. النفقات الرأسمالية:

ويمثل هذا الحساب كلفة الموجودات الثابتة التي تقتنيها عمادة الكلية لاستخدامها في العمليات الإدارية، وبلغت نسبة هذا العنصر إلى العناصر الأخرى (٦,٨٪) وبكلف إجمالية ١٥٣٦٩٩٩٥٠ ديناراً.

### الفصل السادس. النفقات التحويلية:

وهي تلك الأعباء التي تتحملها عمادة الكلية من دون حصول على مقابل من سلع وخدمات، وهي غير مرتبطة بنشاط العمادة، وبلغت نسبة هذا العنصر إلى العناصر الأخرى (٧,٢٪) وبكلف إجمالية ٤٧٦٣٤٠٠٠ ديناراً. ومما يلاحظ ان مجتمع البحث يستخدم فقط الفصول الستة اعلاه من بين الفصول الواردة في الموازنة العامة للدولة. والجدول (٤) الآتي يمثل تكاليف كل عنصر من هذه العناصر:

جدول (٤) إجمالي التكاليف النهائية لعام ٢٠٠٦ لعمادة كلية.....

| ف | اسم الحساب             | المبلغ الإجمالي | النسبة | الملاحظات |
|---|------------------------|-----------------|--------|-----------|
| ١ | نفقات الأفراد العاملين | ١٢١٧٩٨٥٩٠٠      | ٦٧,٣٪  |           |
| ٢ | المستلزمات الخدمية     | ٩٥٤٩٠٣٧٥        | ٣,٥٪   |           |
| ٣ | المستلزمات السلعية     | ٩٩٣٤٢٠٥٠        | ٤,٥٪   |           |
| ٤ | صيانة الموجودات        | ١٩٤٣٨٠٥٢٥       | ٨,١٠٪  |           |
| ٥ | النفقات الرأسمالية     | ١٥٣٦٩٩٩٥٠       | ٥,٨٪   |           |
| ٦ | النفقات التحويلية      | ٤٧٦٣٤٠٠٠        | ٧,٢٪   |           |
|   | التكلفة الإجمالية      | ١٨٠٨٥٣٢٨٠٠      | ١٠٠٪   |           |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في كشف المصروفات المرفقة بالحسابات النهائية لمجتمع البحث لعام ٢٠٠٦.

### ٣-٣: توليد تكلفة الفساد:

المقصود بتوليد تكلفة الفساد تلك الإجراءات الإدارية والمالية التي لا يخلق أية سلعة أو خدمة أو لا يتم إضافة أية قيمة عليهما من خلالها، ولا تسعى الإدارة تكبدها، وتنشأ نتيجة انعدام القيم الأخلاقية أو غياب الأسس والضوابط التي تحكم السلوك الإداري والمالي.

بناءً على أساليب القياس في (١-٢) يمكن تحديد قياس تكلفة الفساد وتحديد لها للحالات الآتية التي تعد مصدراً من مصادر تكلفة الفساد في مجتمع البحث:

### ٣-٣-١: قياس تكلفة محاسبة الأقارب والأصدقاء (المحسوبية):

من خلال المسح الميداني والاطلاع على سجلات والقوائم بالأسماء تبين أن ظاهرة المحاسبة المحسوبية والقرابة كثيرة من بين المسؤولين والأفراد العاملين في الشعب والأقسام الخدمية لمجتمع البحث، نظراً لقيام العديد من المسؤولين بتعيين أقاربهم بصورة عشوائية من دون حاجة حقيقية إلى خدماتهم، فضلاً عن تعيين أفراد في وظائف من دون مؤهلات، مما أدى إلى إهدار المال العام وترهل الجهاز الإداري وتضخمه وضعف الأداء العام، وهذه الحالات أثرت في خلق تكلفة الفساد الإداري والمالي لهذا العنصر والجدول (٥) يبين عدد الأفراد والعاملين حسب درجة القرابة في مجتمع البحث.

جدول (٥) عدد الأفراد العاملين حسب درجة القرابة

| ت | درجة القرابة | العدد             |                   |         | الملاحظات |
|---|--------------|-------------------|-------------------|---------|-----------|
|   |              | على الملاك المؤقت | على الملاك الدائم | المجموع |           |
| ١ | الأولى       | ١٢                | ٢٢                | ٣٤      |           |
| ٢ | الثانية      | ١١                | ١٥                | ٢٦      |           |
| ٣ | الأخرى       | ٣                 | ١٧                | ٢٠      |           |
|   | المجموع      | ٢٦                | ٥٤                | ٨٠      |           |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في الأضابير وسجلات مجتمع البحث.

وبلغت نسبة عدد العاملين حسب درجة القرابة إلى عدد الموظفين الكلي (١٠٪)

والجدول (٦) يمثل قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي لهذا العنصر:

جدول (٦) قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي لعنصر الرواتب (المحسوبة)

| التفاصيل                                  | عدد الموظفين | معدل راتب الموظف للسنة | تكلفة الفساد لعنصر "المحسوبة" |
|---|--------------|------------------------|-------------------------------|
| على ملاك المؤقت                           | ٢٦           | ١٦٤٥٩٩٠                | ٤٢٧٨٥٣٤٠                      |
| على ملاك الدائم                           | ٥٤           | ١٢٦٩٨٥٣                | ٤٣١٧٥٠٠٢                      |
| التكلفة الفساد الإجمالية لعنصر (المحسوبة) |              |                        | ٨٥٩٦٠٣٤٢                      |

الجدول: من إعداد الباحث.

### ٣-٣-٢: قياس تكلفة الإهدار المتعمد للموارد العامة وخرق القوانين والأنظمة:

إن الإهدار المتعمد للموارد العامة وخرق القوانين والأنظمة لمجتمع البحث أصبح قاعدة وإنفاقا اعتياديا ضمن النفقات التي تنفق في التمويل الشهري بشكل ضمني وبعضها بشكل علني وبعد استحصال الموافقات الروتينية أو من دون هذه الموافقات و الفواتير(قوائم) المصروفة على مشتريات الموجودات الثابتة وصيانتها وكذلك مصروفات النثرية بعيدة كل البعد عن التعليمات المالية النافذة في العراق بشكل عام وتعليمات وزارة المالية لإقليم كوردستان بشكل خاص، وهذا النوع من ظاهرة الإسراف في المال العام لا مسوغ له، فضلا عن المبالغة في استخدام السيارات الحكومية في الأغراض المنزلية والشخصية والرواتب المدفوعة بلا عمل حقيقي على حشد من الأصحاب والسواق .....الخ، وهذا ما أدت إلى الزيادة في الإنفاق الحكومي وتبذير الأموال العامة، وأثرت في تقليل الإنفاق على الخدمات العامة في مجتمع البحث والجدول (٧) و (٨) الآتي يمثل قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي لهذا العنصر الناتج عن خرق القوانين والأنظمة:

جدول (٧) قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي - للإهدار المتعمد للموارد العامة

| ت | التفاصيل                       | المبلغ               | الملاحظات   |
|---|--------------------------------|----------------------|---|
| ١ | رواتب المؤقتين                 | ٣٥٥٠٠٠٠              | المصرفية للموظفين غير الملتزمين بالدوام، علما لا توجد سجل بحضور الموظفين وانصرافهم في الاقسام الداخلية، وبعد الاستفسار من الطلاب والحراس تبين أنهم لا يداومون بشكل منظم وحسب التعليمات. |
| ٢ | صرف رواتب لغير المستحقين       | ٨٠٢٨٤٥٠              | المصرفية لـ (٤) موظفين دائمين تاركين الدوام.  |
| ٣ | صرف مكافآت لغير العاملين       | ٧٧٠٠٠٠               | المصرف لـ (٧) من منتسبي دائرة الكهرباء، لا توجد توافيق باستلام المبالغ المنوه إزاء اسم كل منهم.   |
| ٤ | أجور العمال                    | ٥٩٩٩٠٠٠              | لا توجد توافيق بالاستلام المبالغ المنوه إزاء اسم كل منهم.   |
| ٥ | تأجير كومبريسر                 | ٥٧٦٠٠٠               | الوصل غير اصولي، ولا يوجد عنوان صاحبه وتوقيعه باستلام المبلغ.   |
| ٦ | أجور العمال                    | ١١٧٠٠٠٠              | موقع من قبل شخص واحد بدلا عن (١٣) عمال.   |
| ٧ | شراء أبواب حديدي               | ٢٦٨٢٠٠٠              | الوصلات منظمة من قبل بعض الموظفين (مشرفي الأقسام) ولا يوجد توقيع لجنة المشتريات، ومن دون إدخالها إلى المخازن  |
| ٣ | المكافآت التشجيعية             | ٥٩٢٤٩٠٠٠             | المصرف من المبلغ المخصص لسلف النثرية مخالفا للتعليمات المالية ذات الرقم ٣٦ لسنة ١٩٩٩، بالإضافة إلى ذلك أن الموظفين الإداريين كان ينصرفون عن الدوام قبل انتهاء الدوام الرسمي             |
| ٤ | الأجور الإضافية                | ٣٧٥٠٠٠٠              | المصرف للموظفين من ضمنهم أكثر من ٣٠ موظفاً يتركون الدوام قبل انتهاء الدوام الرسمي لـ (٣) اشهر.  |
| ٥ | الوقود والزيوت للسيارات الخاصة | ٦٤٥١٥٠٠<br>١٥٠٢٨٩٤٥٠ | وصلات الخاصة بصرف الوقود لسيارات تعود ملكيتها إلى الموظفين في الأقسام الداخلية والإدارية في العمادة وهذا مخالف للتعليمات المالية ذات الرقم ٣٧ لسنة ١٩٩٩.                                |

|    |  |           |  |
|----|--|-----------|--|
| ٦  | كارت تليفونات<br>(هاتف النقال)<br>الخاصة | ١٦٠٦٨٠٠٠  | إن صرف المبالغ المخصصة لكارت التليفونات النقالة مخالف للتعليمات المالية وإن جاز ذلك يكون حصرا لاستخدامها الرسمي لإغراض الأقسام الداخلية ولا يجوز بأي حال من الأحوال استخدامها للموظفين الإداريين والأغراض الشخصية. |
| ٧  | الاستضافة<br>(للموظفين)                  | ٧٢٩٧٦٧٥   | المصرف لكل الموظفين والموظفات في الوحدات الإدارية داخل العمادة.  |
| ٨  | غرامات المرورية                          | ٢١٠٠٠٠    | المصرف بدلا من السواق المخالفين.   |
| ٩  | تأجير العمال                             | ٥٠٠٠٠٠    | المصرف بموجب الوصولات الخطية والمعدة من قبل الموظفين.  |
| ١٠ | المتنوعة                                 | ٣١٨٥٠٠    | المصرف لشراء المستلزمات غير الضرورية.  |
| ١١ | صيانة السيارات<br>(الخاصة)               | ٧٩٠٠٠٠    | المصرف لصيانة السيارات الخاصة بالموظفين.   |
| ١٢ | صيانة السيارات<br>الحكومية               | ٢٢٠٠٠٠٠   | المصرف من دون وجود أية موافقات أصولية والسيارة وهمية لا يوجد أي رقم على الوصولات والوصولات أرقامها مكررة (الأصل والصورة).  |
| ١٣ | صيانة الكهرباء                           | ١٤٢٥٥٠٠   | كل الوصولات منظمة من قبل بعض الموظفين (مشرفي الأقسام الداخلية).  |
| ١٤ | التأسيسات<br>المائية                     | ٦٥١١٥٠٠   | جميع الوصولات منظمة من قبل بعض الموظفين (مشرفي الأقسام الداخلية) ومن دون إدخال كثير من الوصولات إلى المخازن.   |
| ١٥ | صيانة المجاري                            | ١٠٠٠٠٠    | الوصولات خطية ولا توجد أية موافقات أصولية  |
| ١٦ | صيانة المباني                            | ٩٢٧٨٥٠    | كل الوصولات منظمة من قبل بعض الموظفين (مشرفي الأقسام الداخلية).  |
| ١٧ | صيانة الأثاث                             | ١٣٠٠٠٠    | كل الوصولات منظمة من قبل بعض الموظفين (مشرفي الأقسام الداخلية).  |
|    | المجموع                                  | ١٨٦٧٦٨٤٧٥ |  |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في الأضابير وسجلات مجتمع البحث.

جدول (٨) قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي - للإهدار المتعمد للموارد العامة من المبلغ (٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار المخصص من قبل محافظة اربيل

| ت | التفاصيل                 | المبلغ   | الملاحظات   |
|---|--------------------------|----------|---|
| ١ | أجور النقل وتحميل وتفريغ | ١٩٤٥٢٥٠٠ | فضلاً عن ذلك هناك عدد من سيارات الحمل وبيكاب موجودة في العمادة، والمخصص لتلك الأعمال. |
| ٢ | شراء الوقود              | ٧٣١٨١٥٠  |   |
| ٣ | صيانة السيارات           | ٣٠٠٠٠٠   | المصرف للسيارة ذات الرقم ٣١١٦٧ اربيل (أهلية) من نوع نيسان.                            |
| ٤ | كارت موبايل              | ١٨٣٦٣٤٥٠ | للموظفين الإداريين والأغراض الشخصية.  |
| ٥ | الاستضافة                | ٤٧٦٨٢٢٥  | الوصلات غير أصولية، وأغلبية الوصلات مستنسخة ومكررة                                    |
| ٦ | مكافآت التشجيعية         | ٩٥٨٦٠٠٠  | المصرف لرئيس لجنة صرف المبلغ وأعضائها والمخصص من قبل المحافظة.                        |
|   | المجموع                  | ٦٤٩٥٧٥٧٥ |   |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في الأضابير وسجلات مجتمع البحث.

### ٣-٣-٣. قياس تكلفة سرقة المال العام:

من خلال الاطلاع على السجلات المحاسبية وقوائم الرواتب وصرف فواتير المشتريات وصيانة الموجودات الثابتة وجدنا أن ظاهرة سرقة المال العام والانحرافات المالية في مجتمع البحث نتيجة مخالفات القواعد والأحكام والتعليمات المالية التي نشرتها مديرية المالية العامة بديوان وزارة المالية لإقليم كوردستان والمعممة من خلال منشوراتها على كل الدوائر الدولة ومؤسساتها، أو مخالفة للقواعد والإحكام الخاصة بطبيعة عمل الجامعة، أو مخالفة للتعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، ويتجلى هذا النوع من الفساد في التزوير واختلاس المال العام وكذلك تبديد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث والرواتب المدفوعة للموظفين الوهميين والمتوفين. والجدول (٩) الآتي يمثل قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي لهذا العنصر:



جدول (٩) قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي لعنصر سرقة المال العام

| ت | التفاصيل                    | المبلغ (دينار) | الملاحظات  |
|---|-----------------------------|----------------|--|
| ١ | استلام راتب موظف دائم متوفى | ٦٢٣٧٠٠         | توقيع استلام الرواتب لمدة (٦ أشهر) مزورة   |
| ٢ | رواتب المؤقتين              | ١٥٦٧٧٢٥٠       | هناك توقيع مزورة لموظفين عديدين عن استلام رواتبهم وبعض منهم غير موقع أصلاً في القائمة الشهرية ولم تظهر أية إيداعات بالمبالغ الباقية. |
| ٣ | فروقات الرواتب الدائمين     | ٢٥٥٠٥٠٠        |  |
| ٤ | أجور العمال                 | ٦٥٠٠٠٠         | الوصلات مزورة غير موقعة من قبل العمال  |
| ٥ | صيانة المباني               | ٤٠٦٨٠٠٠        | الوصلات مزورة غير موقعة من قبل صاحب المحل.   |
| ٦ | عمل القواطع                 | ٨٩٢٥٠٠         | الوصلات مزورة غير موقعة من قبل صاحب المحل.   |
| ٧ | تنظيف سبلت                  | ١٠٠٠٠          | الوصلات مزورة غير موقعة من قبل صاحب المحل.   |
| ٨ | نقص أوليات                  | ١٨١٨٠٠٠        | عدم وجود الموافقات الأولية و أوليات تسوية السلف  |
|   | المجموع                     | ٢٦٢٩٠٠٠٠       |  |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في الأضابير وسجلات مجتمع البحث.

### ٣-٤. قياس تكلفة سوء استخدام الوقت:

لظاهرة سوء استخدام الوقت سواء من قبل الموظفين الإداريين في الوحدات الإدارية داخل العمادة والأقسام الداخلية من قبل (المشرفين، والفنيين، والحراس والمنظفين) أثر كبير في الفساد الإداري والمالي وذلك لعدم التزامهم بالدوام الرسمي على وفق التعليمات النافذة في الجامعة والدوام المحدد لهم، مثل الحضور المتأخر، وترك الدوام في وقت مبكر، فضلاً عن عدم دوام بعض الموظفين بتاتا (منها مجاز أكثر من شهر أو مجاز شفهيًا من دون أمر إداري بموافقة عميد الكلية) أو يكون دوامهم بشكل منقطع وهناك بعض الموظفين دوامهم ٢٤ ساعة في الأسبوع، وعدم متابعة المسؤولين ذلك وما يصاحبه من ظاهرة الإهمال في انجاز الأعمال

وكذلك التهرب من المسؤولية التي تقع على عاتقهم، كل ذلك اثر في خلق تكلفة الفساد الإداري والمالي لهذا العنصر وكما مبين في الآتي:

(١) عدد الموظفين في الوحدات الإدارية والأقسام الداخلية لمجتمع البحث و الجدول (١٠) يبين ذلك.

جدول (١٠) عدد العاملين في الوحدات الإدارية والأقسام الداخلية

| ت | الوحدات          | عدد الموظفين |          | المحسوب في |          | عدد الموظفين |          | معدل الوقت الضائع يوميا |
|---|------------------|--------------|----------|------------|----------|--------------|----------|-------------------------|
|   |                  | الدائمين     | المؤقتين | الدائمين   | المؤقتين | الدائمين     | المؤقتين |                         |
| ١ | الوحدات الإدارية | ٣٥           | ٤١       | —          | (٥)      | ٣٥           | ٣٦       | ١,٤ ساعة                |
| ٢ | الأقسام الداخلية | ٤٨٥          | ١٩٧      | (٥٨)       | (٢٨)     | ٤٢٧          | ١٦٩      | ٣,٥ ساعة                |
|   | المجموع          | ٥٢٠          | ٢٣٨      | (٥٨)       | (٣٣)     | ٤٦٢          | ٢٠٥      |                         |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في قوائم رواتب الموظفين في مجتمع البحث.

(٢) قام الباحث باحتساب معدل الوقت الضائع لمجتمع البحث، من خلال الاطلاع على دفتر الحضور وانصراف الموظفين وكما مبين في الجدول (١١) الآتي:

جدول (١١) معدل الوقت الضائع

| ت | الوحدات الإدارية | الوقت الضائع (ساعة) | الدوام الرسمي (ساعة) | معدل الوقت الضائع |
|---|------------------|---------------------|----------------------|-------------------|
| ١ | الوحدات الإدارية | ١,٤                 | ٧                    | ٪٢٠               |
| ٢ | الأقسام الداخلية | ٣,٥                 | ٧                    | ٪٥٠               |

الجدول: من إعداد الباحث بالاعتماد على المسح الميداني في عمادة الكلية والأقسام الداخلية.

(٣) بالاعتماد على البيانات الواردة في جدولي (١٠,٩) أعلاه، تمكن الباحث قياس تكلفة الفساد الإداري والمالي لعنصر استخدام الوقت من قبل الموظفين الإداريين في الوحدات الإدارية داخل العمادة والأقسام الداخلية لمجتمع البحث وكما جاء في الجدول (١٢) الآتي:

جدول (١٢) قياس تكلفة الفساد المالي والإداري لعنصر سوء استخدام الوقت (المبلغ بالديناري)

| ت  | الوحدات  | صفة التعيين للموظف | عدد الموظفين | معدل الراتب السنوي | مجموع الرواتب للسنة | % الوقت الضائع | مجموع تكلفة الفساد |
|--|----------|--------------------|--------------|--------------------|---------------------|----------------|--------------------|
| ١  | الوحدات  | الدائمين           | ٣٥           | ١٦٤٥٩٩٠            | ٥٧٦٠٩٦٥٠            | ٪٢٠            | ١١٥٢١٩٣٠           |
|  | الإدارية | المؤقتين           | ٣٦           | ١٢٦٩٨٥٣            | ٤٥٧١٤٧٠٨            | ٪٢٠            | ٩١٤٢٩٤٢            |
| ٢  | الأقسام  | الدائمين           | ٤٢٧          | ١٦٤٥٩٩٠            | ٧٠٢٨٣٧٧٣٠           | ٪٥٠            | ٣٥١٤١٨٨٦٥          |
|  | الداخلية | المؤقتين           | ١٦٩          | ١٢٦٩٨٥٣            | ٢١٤٣٨١٥٧            | ٪٥٠            | ١٠٧١٩٠٧٩           |
| مجموع تكلفة الفساد المالي والإداري لعنصر سوء استخدام الوقت |          |                    |              |                    |                     |                | ٣٨٢٨٠٢٨٠٧          |

الجدول: من إعداد الباحث.

بناءً على كل ما سبق في (٣-٣) أعلاه يمكن للباحث أن يعرض إجمالي تكلفة الفساد المالي والإداري ونسبته حسب المجاميع الرئيسية الأربع (المحسوبية، الإهدار المتعمد للموارد العامة، سرقة المال العام، سوء استخدام الوقت) وتكاليفها، والجدول (١٣) يبين ذلك.

جدول (١٣) إجمالي تكلفة الفساد المالي والإداري حسب مجاميع كل حالة ونسبته لمجتمع البحث

| التبويب        | حالات تكلفة الفساد المالي والإداري في عينة البحث | مجموع تكلفة الفساد حسب المجاميع (دينار) | % لعناصر تكلفة الفساد | % الإجمالية لتكلفة الفساد المالي والإداري |
|----------------|--|---|-----------------------|---|
| ١-٣-٣          | المحسوبية  | ٨٥٩٦٠٣٤٢                                | ٪١١,٥١                |   |
| ٢-٣-٣          | الإهدار المتعمد للموارد العامة                   | ١٨٦٧٦٨٤٧٥<br>٦٤٩٥٧٥٧٥                   | ٪٣٣,٧١                |   |
| ٣-٣-٣          | سرقة المال العام                                 | ٢٦٢٩٠٠٠٠                                | ٪٠٣,٥٢                |   |
| ٤-٣-٣          | سوء استخدام الوقت                                | ٣٨٢٨٠٢٨٠٧                               | ٪٥١,٢٦                |   |
| المجموع ونسبته | الكلية لتكلفة الفساد                             | ٧٤٦٧٧٩١٩٩                               | ٪١٠٠                  | ٪٤٣,٣*                                    |

الجدول: من إعداد الباحث.

$$* \text{نسبة إجمالي تكلفة الفساد من إجمالي المصروفات} = \frac{٧٤٦٧٧٩١٩٩}{١٨٠٨٥٣٢٨٠٠}$$

### ٣-٣-٥: التهرب من المسؤولية:

لدى تدقيق السجلات المحاسبية لمجتمع البحث للتأكد من المخالفات الإدارية والمالية وجدنا أن عميد الكلية وكالة ومن خلال توجيه الأسئلة المعدة سلفاً لهذا الغرض إليه كان جاهلاً بالأمور المالية والإدارية، ويتهرب من تلك الأسئلة عمداً وباجابة ضعيفة، والمبدأ الأساسي (عدم العذر بالجهل بالقانون)، وكان سطحيًا في إجاباته وتحليله لتلك المسائل مما يتبين عدم التزامه في الأساس بالتعليمات المالية والإدارية، وتأسيساً على ذلك خالفت الجهات الإدارية تطبيق المبدأ (وضع الرجل المناسب في المكان المناسب).

#### رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات:

##### ٤-١: الاستنتاجات:

١. تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري واحدة من أكبر القضايا الآنية في العالم بشكل عام والعراق بشكل خاص، ويكون ضعف المساءلة الحقيقية سبباً رئيساً في ظهوره، فضلاً عن الضعف من أجهزة ديوان الرقابة المالية.
٢. تعين أعداد كبيرة من الموظفين الدائمين والمؤقتين له أثر على الميل نحو الفساد في مجتمع البحث.
٣. إن إهمال وخرق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والإدارية في مجتمع البحث، صاحبه الإسراف في أموال الدولة من دون وجه حق، فضلاً عن الانحرافات المالية وسرقة المال العام.
٤. غياب وارتباك التخصيصات (الاعتمادات) للأنشطة الجارية والأنشطة الاستثمارية السنوية للمؤسسات والدوائر الحكومية اخل بالتوازن بين الاعتمادات المنقحة في الفصول والمواد الدارجة في الميزانية والإنفاق الفعلي المفرط في مجتمع البحث.
٥. أن نظام إدارة حضور وانصراف الموظفين والعاملين المتبع في مجتمع البحث قد شجع على عدم التزام الموظفين والعاملين في مرافق الكلية بساعات العمل أو عدم حضورهم أصلاً في أماكن العمل ولفترات طويلة.
٦. يفتقر مجتمع البحث إلى كوادر ذوي الخبرة المتخصصة في مجال الأعمال الإدارية والمحاسبية والرقابية، ويمكن أن يقال بهذا الشأن أن هذه المؤسسة تخلو تماماً من الكادر الاختصاصي في المجالات أعلاه، وهذا ماساهم في عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المرعية.
٧. عدم متابعة الشؤون المالية والرقابة الداخلية في ديوان رئاسة الجامعة لأعمال الرقابة اللاحقة للصرف لكل المعاملات المالية، وهذا ما شجع إلى تزايد هذه الظاهرة وتراكمها في مجتمع البحث.

##### ٤-٢: التوصيات:

١. في ضوء الاستنتاج (١) أصبح من الضروري تفعيل دور ديوان الرقابة المالية في إجراءاتها الرقابية، وذلك من خلال تطوير الكوادر العاملة في الديوان، وتفعيل "مبدأ المساءلة"، ووضع عقوبات صارمة وراعدة للمخالفين.

٢. ضرورة إصدار قانون من برلمان إقليم كردستان خاص بمنع هدر الأموال العامة والفساد الإداري يحمل تسمية قانون "مكافحة الفساد وهدر الأموال العامة" وإنشاء المحاكم المتخصصة لتطبيق هذا القانون.
٣. من الضروري العمل بالاعتمادات "التخصيصات" الخاصة بالموازنة العامة الفعلية لكل المرافق الحكومية لإزالة خلل التوازن بين الاعتمادات المنقحة في الفصول والمواد الدارجة في الميزانية والإنفاق الفعلي.
٤. ضرورة استحداث فقرة في اجتماعات مجلس الجامعة حول مناقشة الشؤون المالية لعمادات الكليات والمديريات العائدة للجامعة بحسب الفصول والمواد الخاصة بالمصروفات الشهرية، لغرض الحد من هدر المال العام.
٥. يوصي الباحث باستخدام الأنظمة الالكترونية الحديثة التي تتبع حالياً في اغلب الدول المتقدمة لمتابعة حضور الموظفين والعاملين وانصرافهم في المرافق التي تسوغ استخدام مثل هذه التقنية الحديثة، واستخدام الأنظمة التقليدية الكفوءة في المرافق التي لا يفضل العاملون فيها استخدام مثل هذه الأنظمة الحديثة.
٦. من الضروري وبأسرع وقت ممكن تعيين الموظفين أو تنسيبهم من ذوي الخبرة المتخصصة في مجال الأعمال الإدارية والمحاسبية والرقابية لسد العجز الموجود في مجتمع البحث.
٧. يوصي الباحث الهيئات والمؤسسات الأكاديمية والمهنية مواصلة الاهتمام سواء بالدراسات أو الأبحاث أو المؤتمرات والندوات العلمية للمساهمة في إثراء إشكالية التقييم لهذا الموضوع المهم.
٨. وطالماً أن الفساد هو هذا الغول العملاق الذي يقف في طريق مسيرتنا نحو التقدم والتطور... ويهدد حاضرتنا ومستقبلنا ويهدف إلى تخريب كل ما نبني... وبقاء الفساد مستشرياً سوف يعمق الجروح... لذلك علينا أن نعترف بأننا جميعاً تقع علينا مسؤولية محاربة الفساد والقضاء عليه حكماً ومحكومين كل من مكانه وبحسب موقعه مطبقين المبدأ النبوي القائل "ابدأ بنفسك ثم بأخيك ثم بالذي يليك" عندها سنجد الفساد المالي والإداري يذوب ذوبان الثلوج وسيجد أباطرة الفساد أن ليس لهم برٌ يقيهم ولا بحر وليس أمامهم إلا الانتحار أو الهرب أو إعلان التوبة والندم.

## المصادر

١. القرآن الكريم
٢. إبراهيم، صفاء الدين مولود، العلاقة بين تدني المستوى المعيشي للموظفين والفساد الإداري ((من وجهة نظر الموظفين)) دراسة ميدانية في الدوائر الحكومية لمحافظة جرش، جامعة جرش الأهلية، ٢٠٠٦.
٣. ابن علي، زياد عربية، الفساد - أشكاله - أسبابه ودوافعه - آثاره - مكافحته واستراتيجيات الحد من تناميّه - معالجته، مجلة دراسات إستراتيجية، جامعة دمشق - العدد ١٦، ٢٠٠٥.
٤. الباشا، د فايز، الفساد الإداري .. وآليات مكافحته، محاضرة بالمركز العالمي لدراسات وأبحاث الكتاب الأخضر الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى، مساء الاثنين ١٧/١٠/٢٠٠٥.
٥. الحياي، وليد ناجي، المشاكل المحاسبية ونماذج المقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ٢٠٠٧.
٦. الذهبي، أ.د. جاسم محمد، الفساد الإداري في العراق تكلفته الاقتصادية والاجتماعية، دراسة تقدم بها في الندوة العاشرة من سلسلة الندوات، مكتب الاستشارات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٥.
٧. الشيخ داود، عماد صلاح عبدالرزاق، الفساد والإصلاح، دراسة - من منشورات اتحاد الكتاب العرب دمشق - ٢٠٠٣.
٨. المعموري، محمد علي موسى، وآخرون، العلاقة بين البيروقراطية والفساد الإداري وأثرها على التنمية، مكتب الاستشارات، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، ٢٠٠٦.
٩. الربيعي، صاحب، ظاهرة تفشي الرشوة والفساد الإداري سياسة جديدة تتبعها الأنظمة الشمولية، المتمدن، شبكة المعلومات، العدد، ٩٧٤، ٢٠٠٤.
١٠. السيدية: محمد احمد "محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية" مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الطبعة الثانية، ٢٠٠١.
١١. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، ١٩٩٠.
١٢. وتوت، علي، توصيف ظاهرة الفساد، مجلة النبأ، العدد ٧٩، تشرين الثاني، ٢٠٠٥.

١٣. كلاب، سعيد يوسف، وآخرون، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد، ورقة بحثية، ديوان الرقابة المالية، السلطة الوطنية الفلسطينية، ٢٠٠٦.
١٤. محمد، مازن مرسل، مفهوم الفساد، مجلة النبأ، العدد ٨٠، كانون الثاني، ٢٠٠٦.
١٥. محمود، غازي عثمان، الفساد، مفهومه، أنواعه، مكافحته، ورقة بحثية أقيمت في ندوتين أقيمتا في المديرية العامة للمالية وديوان الرقابة المالية إقليم كردستان - العراق كانون الثاني ٢٠٠٦.
١٦. مطر، محمد، وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، ط١، عمان، الاردن، دار حنين، ١٩٩٦.
١٧. مطر، محمد، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح، ط١، عمان، الاردن، دار وائل للنشر وتوزيع، ٢٠٠٤.
١٨. ستاورت، جورج مودي، تكلفة الفساد، الإصلاح الاقتصادي اليوم، مطبوعات مركز المشروعات الدولية الخاصة، (CIPE)، ١٩٩٩.
١٩. سعيد، لقمان محمد، تكلفة الفساد، مجلة المحاسب، نقابة محاسبين ومدققين إقليم كردستان العراق، ٢٠٠٦.
٢٠. سليمان، د. محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة) دار الجامعة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦، ٢٠٠٦.
٢١. عطية: د. كمال محمد وعبدالله باعشوق "المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف" منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٨١.
٢٢. هيجان، عبدالرحمن احمد، الإدارة الأمينة المطلب الحتمي لتعزيز جهود التنمية الإدارية في الوطن العربي، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب (أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض) المجلد ١٢، العدد ٢٣، ٢٠٠٦.
٢٣. سلسلة التعليمات المالية، القسم الأول، من الرقم (١) إلى الرقم (٥٠) مع بعض من التعاميم الضرورية، الدراسات والأبحاث، مديرية المالية العامة، وزارة المالية والاقتصاد، إقليم كردستان العراق، ١٩٩٩.
25. Balkoui. Ahmed r., Accounting Theory, Thomson Learning, 4 Edition, 2000.
26. Kam. Vernon., Accounting Theory, John Wiley & Sons, New York, 1986.
27. Most. Kenneth S., Accounting Theory, Grid Inc. Columbus, Ohio. 1977.
28. www.alanaha.net/ar/node/



This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.